

0-794075

На правах рукописи

ИВАНОВ Сергей Александрович

**РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ ПЛАТЕЖЕЙ В БЮДЖЕТ
ЗА ЛЕСОПОЛЬЗОВАНИЕ В РОССИИ**

Специальность: 08.00.10 - "Финансы, денежное обращение и кредит"

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Саратов - 2009

КГФЭИ	
Входящий №	58/01-1478
«Н»	11 / 20 09г.

Работа выполнена на кафедре финансов Саратовского государственного социально-экономического университета.

- Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор
Барулин Сергей Владимирович
- Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Лапин Владимир Николаевич
- канд. экон. наук, доцент
Богомолова Галина Дмитриевна
- Ведущая организация - Южно-Уральский государственный университет.

Защита состоится 30 ноября 2009 года в 13⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета.

Автореферат разослан 30 октября 2009 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000715216

Ученый секретарь диссертационного
совета, д-р экон. наук, профессор  С.М. Богомолов

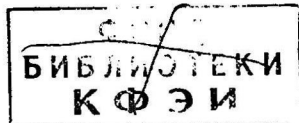
ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Россия всегда была и остается до настоящего времени одной из ведущих стран по потенциальным запасам и многообразию лесных ресурсов. По разным оценкам, на долю Российской Федерации приходится от 40% до 60% запасов деловой древесины и 22 – 25% всего мирового лесного фонда.

Несмотря на такое богатство (оно оценивается в сумме 70 трлн. долл.), лесная отрасль так и не стала одной из ведущих отраслей национальной экономики, "локомотивом", способным дать толчок развитию связанных и смежных с ней отраслей. К примеру, в Финляндии, которая превратилась сейчас в высокоразвитую промышленную страну, лесопромышленный комплекс не потерял своего ведущего значения в экономике. В России же доля на мировом рынке лесной продукции (сырой древесины и продукции ее переработки) составляет всего 3%, валютная выручка от лесного экспорта в 4-5 раз меньше, чем в Скандинавских странах, а доля лесной продукции в ВВП также не превышает 3%. При этом рентабельность нелегальных заготовок достигает 300%.

Одновременно, лесные ресурсы в России используются крайне неэффективно. По самым завышенным оценкам, нелегальные вырубки леса составляют четверть от легальных заготовок древесины. Сплошные вырубки лесных участков разрешены даже действующим лесным законодательством. Российский лесопромышленный комплекс имеет преимущественно сырьевой характер – основной объем лесной продукции и ее экспорта приходится на заготовку сырой древесины и продуктов ее первичной переработки (доски, брусья, шпон и т.п.). Стоимость продукции, производимой из 1 куб. м древесины, в 2–4 раза ниже, чем в других развитых лесных странах, для достижения одних и тех же результатов в России вырубается в несколько раз больше леса, по сравнению с Финляндией, США и другими странами. Таким образом, необходимы более жесткие меры в области политики государственного, в том числе финансового, регулирования лесной отрасли, важнейшим инструментом которой является механизм платности пользования лесными ресурсами, направленный на ограничение сырьевой (полуфабрикатной) составляющей в продукции лесной отрасли и стимулирование более глубокой переработки лесного сырья.

Действующая сейчас в России система платежей в бюджет за лесопользование не выполняет в должной мере ни роль экономической оценки лесных ресурсов, ни свое фискальное предназначение, ни роль инструмента изъятия в бюджет у лесопользователей незаработанного ими рентного дохода. Размер ставок платы за древесину, отпускаемую на корню, несравнимо ниже аналогичных платежей и налогов в других странах (в 25 раз по сравнению с США, Финляндией, Швецией и в 7 раз – с Канадой). В доходах федерального бюджета РФ платежи за лесные ресурсы не превышают 0,2–0,4%. Не решает названных и других проблем, касающихся



платности лесопользования, введенный с 1 января 2007 г. новый Лесной кодекс РФ.

По мнению специалистов, рационализация процесса лесопользования, создание эффективной системы платежей за пользование лесными ресурсами и развитие на этой основе лесоперерабатывающей, лесохимической и других смежных отраслей промышленности способны обеспечить занятость примерно 10 млн. человек, значительный рост валютных поступлений и доходов бюджетной системы.

Все вышесказанное свидетельствует об актуальности выбранной темы исследования.

Степень разработанности проблемы. Несмотря на значимость для экономики, экологии и социальной сферы России лесных ресурсов, в специальной литературе не так много работ, посвященных исключительно проблеме платности лесопользования.

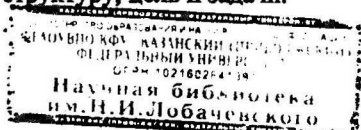
Чаще всего можно встретить научные труды, связанные с исследованием вопросов экономической оценки и платности природных ресурсов в целом. В этой связи можно выделить таких современных российских экономистов, как С.В. Барулин, Е.В. Барулина, В. Белов, С.Ю. Глазьев, М. Колесник, М. Комаров, В.В. Коршунов, В.Н. Лапин, Д.С. Львов, А.А. Минц, А.П. Нестеров, П.М. Нестерова, С. Пилиев, М.В. Прусова, В.В. Степаненко, М.М. Юмаев, Т.Ф. Юткина, Я.Я. Ядыганов и другие.

В основе экономической оценки и платности природных ресурсов и лесных ресурсов, в частности, лежит классическая теория факторов производства и распределения доходов между собственниками этих факторов.

Различными аспектами платности лесопользования и перспектив ее развития в современной России занимались Ю.Ш. Блам, В.В. Зозуля, В.В. Лебедев, Н.В. Логвин, Л.В. Машкина, О.В. Машкина, О. Оганян, С.В. Разгулин, Ю.Н. Солнышкова, Т.Ф. Юткина и некоторые другие экономисты.

Тем не менее, как уже отмечалось, специальных научных работ в искомой области исследования, акцентированных на фискальной оценке лесных ресурсов в форме платежей в бюджет за лесопользование, очень мало. Поэтому ряд теоретических и методологических вопросов в этой области остался без ответа, в частности, дискуссионным является вопрос о природе лесных платежей, малоубедительными выглядят решения о выведении лесного налога из перечня налогов и сборов, установленных Налоговым кодексом РФ, о придании плате за древесину на корню статуса неналогового платежа, ее регламентации исключительно Лесным кодексом РФ и передаче администрирования этого платежа на уровень лесных ведомств. Действующая система платности лесных ресурсов слабо выполняет свое рыночное, фискальное и стимулирующее предназначение, лесопромышленный комплекс продолжает оставаться преимущественно сырьевым. Это требует разработки новых форм, механизмов и методик платности лесопользования, нивелирующих ее существенные недостатки.

Таким образом, проблема развития платности пользования лесными ресурсами является сейчас для России не только актуальной, но и малоразработанной, что предопределило выбор темы исследования, его структуру, цель и задачи.



Цель диссертационного исследования. Целью диссертационного исследования является разработка для современной России рентоориентированной и фискально-эффективной системы платности лесопользования, стимулирующей глубокую переработку сырой древесины.

В соответствии с целью диссертационного исследования в работе поставлены следующие задачи:

- исследовать вопросы государственного регулирования лесопользования и экономической оценки лесных ресурсов на основе их платности;
- раскрыть экономическое содержание платежей за пользование лесными ресурсами;
- проанализировать зарубежный опыт государственного регулирования и платности лесопользования с целью определения возможности его применения в России;
- рассмотреть действующую в России систему платежей в бюджет за лесные ресурсы;
- выявить наиболее проблемные стороны порядка взимания платежей за лесопользование, а также определить основные направления развития платности лесных ресурсов в России и сформировать новую систему платежей в бюджет за лесопользование;
- разработать рентный механизм налогообложения заготовки древесины на корню и сверхприбыли от ее первичной переработки;
- разработать более эффективный механизм изъятия в бюджет ценовой ренты при экспорте древесины и продуктов ее первичной переработки.

Предметом исследования являются денежные отношения, возникающие в процессе лесопользования, экономической и фискальной оценки лесных ресурсов, исчисления и уплаты в бюджет лесных платежей.

Объектом исследования выступает действующая в России система платежей в бюджет за лесопользование, а также деятельность органов исполнительной власти в области формирования лесной политики, фискальной оценки лесных ресурсов и взимания платежей в бюджет за лесопользование.

Методологической основой исследования послужил диалектический метод познания и системный подход. В процессе исследования проблем платности лесных ресурсов использовались такие общенаучные методы, как научная абстракция, анализ и синтез, методы группировки и сравнения.

Теоретическую базу исследования составили труды классиков теории факторов производства и первичных доходов в экономике, труды отечественных экономистов по проблемам платности природных, в том числе лесных, ресурсов, а также положения Лесного кодекса РФ и Налогового кодекса РФ, других законодательных и нормативных актов Российской Федерации, регламентирующих отношения лесопользования и его платности.

Информационной базой исследования послужили законодательные акты и нормативные документы государственных органов власти Российской Федерации, информация Федеральной службы государственной статистики (Росстата), отчеты и материалы Министерства финансов Российской Федерации, Федерального казначейства и Федеральной таможенной службы, данные Федерального агентства

лесного хозяйства (Рослесхоза) и его региональных подразделений, материалы, опубликованные в периодических изданиях и размещенные в сети Интернет, а также собственные расчеты автора.

Научная новизна диссертационного исследования в целом заключается в разработке эффективной (с позиций полноты фискально-рентной оценки лесных ресурсов и стимулирования их глубокой переработки) системы платежей в бюджет за лесопользование в России на основе развития теории платности лесных ресурсов, разработки принципиально новых механизмов налогообложения заготовки и экспорта необработанной (сырой) древесины на корню, сверхприбыли от реализации продукции ее первичной переработки на внутреннем рынке и на экспорт.

Наиболее существенные научные результаты диссертационного исследования заключаются в следующем:

- сформулированы основы (понятие, субъекты, цели, задачи, принципы, направления реализации) государственной лесной политики, важнейшими регулирующими элементами которой являются экономическая оценка и платность лесных ресурсов; выявлены двоякая роль и особенности экономической оценки лесных ресурсов, на основе которой, во-первых, формируется рынок лесных ресурсов и создается экономический механизм рационального лесопользования, во-вторых, определяется размер платежей в бюджет за пользование лесными ресурсами (осуществляется их фискальная оценка);

- дополнительно обоснована взаимосвязь платежей за пользование лесными ресурсами с лесной рентой, предложены приоритетные направления развития платности лесопользования (переход на налоговые формы и методы, изъятие большей части лесной ренты в бюджет непосредственно из доходов лесопользователей, полный учет затрат на воспроизводство и охрану лесных ресурсов, создание фискальных условий для стимулирования глубокой переработки сырой древесины);

- всесторонне (с содержательной, фискальной и структурно-элементной позиций) обоснована налоговая природа лесных платежей (за исключением арендной платы за пользование лесными участками), которые сейчас искусственно отнесены бюджетным законодательством к категории неналоговых платежей и регламентируются Лесным кодексом РФ;

- на основе критического анализа действующей в соответствии с Лесным кодексом РФ системы платности лесопользования сделаны выводы, во-первых, о преждевременности и нецелесообразности (с фискальной и лесоохранной точек зрения) предоставления арендованных лесных участков в субаренду; во-вторых, о чрезмерной сложности для плательщиков и контролирующих органов порядка исчисления платы за заготовку древесины на корню в силу применения многочисленных корректирующих коэффициентов к минимальным ставкам платы, что снижает эффективность фискального контроля;

- учитывая опыт некоторых зарубежных стран и неэффективность принимаемых в России мер борьбы с незаконными вырубками древесины, большая часть которой продается за рубеж, предложено ввести государственную монополию на экспорт древесного сырья и продуктов его первичной переработки путем передачи этих функций специально созданной государственной лесной корпорации при за-

прете осуществления такой деятельности другими юридическими и физическими лицами или путем применения повышенных в несколько раз ставок вывозных таможенных пошлин для лиц, осуществляющих названные экспортные операции, минуя лесную корпорацию;

- предложены пути построения эффективной системы платежей за пользование лесными ресурсами: переход к налоговым механизмам платности лесопользования; изъятие лесной природной и ценовой ренты через эти механизмы непосредственно из доходов (прибыли) тех лиц, у которых она образуется; ориентация системы платности лесопользования на глубокую переработку древесины; упрощение порядка исчисления платы (налога) за заготовку древесины на корню при сохранении ее способности аккумулировать в бюджет рентный доход;

- предложена и обоснована авторская система платежей в бюджет за лесопользование, включающая в себя: налог на заготовку древесины на корню (НЗД); налог на сверхприбыль от первичной переработки сырой древесины (налог на сверхприбыль от переработки древесины); сбор за иные (кроме заготовки древесины на корню) виды лесопользования (лесной сбор); экспортные (вывозные) таможенные пошлины на сырую древесину и лесоматериалы ее первичной переработки; арендная плата за использование лесных участков и другие неналоговые платежи, в том числе при проведении лесных конкурсов и аукционов;

- с целью решения проблемы воспроизводства лесосырьевой базы и обеспечения в будущем стабильности поступлений в бюджет лесных платежей предложено создание в составе федерального бюджета целевого Фонда воспроизводства, охраны и защиты лесных ресурсов, формируемого за счет всех налоговых и неналоговых лесных платежей, средств частного бизнеса (организаций лесопромышленного комплекса) и средств бюджетов (при недостаточности всех других источников);

- предложено сохранить порядок исчисления, уплаты и администрирования сбора за иные (кроме заготовки древесины на корню) виды лесопользования и арендной платы за лесные участки, установленный действующим Лесным кодексом РФ;

- разработан рентный механизм взимания налога на заготовку древесины на корню (НЗД) по основным элементам налогообложения: налогоплательщики, объект налогообложения (заготовка необработанной древесины на корню), налоговая база, формализованные налоговые ставки (минимальные ставки, дифференцированные по породам древесины и лесотаксовым разрядам с учетом отдаленности места рубки от погрузочного пункта; расчетные ставки, определяемые путем корректировки минимальных ставок на коэффициенты, учитывающие тип породы, рельеф лесного участка и степень повреждения древесины на корню болезнями, пожарами и т.п.), порядок исчисления и уплаты налога (сумма произведений налоговых баз по каждой породе лесотаксового района на соответствующую расчетную ставку), порядок отнесения сумм налога на финансовый результат (прибыль, убыток) лесозаготовителя, налоговые льготы;

- разработан рентный механизм исчисления и уплаты налога на сверхприбыль от первичной переработки сырой древесины (НСПД) по основным элементам налогообложения: налогоплательщики (организации, осуществляющие производство и реализацию лесоматериалов первичной переработки сырой древесины), объект

налогообложения (сверхприбыль от реализации указанных лесоматериалов), налоговая база (разница между доходом от реализации названных лесоматериалов, расходами и нормативной прибылью, облагаемой налогом на прибыль на общих основаниях), налоговые ставки (шкала прогрессивных ставок от 30% до 90%, дифференцированная по уровню сверхнормативной рентабельности), порядок исчисления и уплаты, сроки уплаты налога;

– предложен и разработан по основным элементам (плательщики, объект обложения, ставка, формализованная база и порядок исчисления) механизм взимания экспортных таможенных пошлин, ориентированных на изъятие в бюджет ценовой ренты при вывозе необработанной древесины и продуктов (лесоматериалов) ее первичной переработки, особенностями которого являются: исчисление пошлины по базе, определяемой путем уменьшения заявленной таможенной стоимости сырой древесины и лесоматериалов на стоимость объекта вывоза, исчисленную по средним внутренним ценам, и на сумму уплаченных НДС и НСПД; применение к указанной базе единой ставки 80%.

Теоретическая и практическая значимость результатов исследования. Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в разработке основ государственной лесной политики, включая реализацию принципа платности лесных ресурсов, в определении роли их экономической оценки и особенностей формирования лесной ренты как методологической и методической базы для определения размера платежей за лесопользование, в обосновании налоговой природы большей части лесных платежей. Теоретические результаты исследования легли в основу предлагаемых в работе прикладных рекомендаций, методик и механизмов, направленных на построение в России эффективной рентоориентированной системы платности лесных ресурсов.

Практическая значимость результатов диссертационного исследования состоит в разработке комплекса прикладных рекомендаций и механизмов, которые могут быть использованы уполномоченными органами исполнительной и законодательной власти при формировании государственной лесной политики и создании фискально-результативной, прозрачной и стимулирующей глубокую переработку сырой древесины системы платежей в бюджет за лесопользование. Это касается, в частности, предложений о введении государственной монополии на экспорт сырой древесины, формировании и использовании Фонда воспроизводства, охраны и защиты лесных ресурсов, разработки рентных механизмов взимания налога на заготовку древесины на корню, налога на сверхприбыль от первичной переработки сырой древесины и экспортных таможенных пошлин на вывоз сырой древесины и продуктов ее первичной переработки.

Апробация работы. Основные положения и результаты исследования были доложены и обсуждены на научно-практических конференциях по итогам НИР в Саратовском государственном социально-экономическом университете за 2007 и 2008 гг. (Саратов, СГСЭУ, 2008, 2009 гг.) и межвузовской научно-практической конференции "Реализация финансовой, банковской и таможенной политики: современные проблемы экономики и права" (Саратовская государственная академия права, г. Саратов, 18 апреля 2008 г.).

Отдельные практические рекомендации в области формирования государственной лесной политики и реформирования действующей системы платности лесопользования были использованы Министерством финансов Саратовской области при разработке предложений по реформированию бюджетных отношений и налогообложения, что подтверждено соответствующими документами.

Основные теоретические положения диссертационной работы используются кафедрой финансов при изучении и преподавании курсов "Финансы", "Теория и история налогообложения" и "Налогообложение природопользования" в Саратовском государственном социально-экономическом университете, что также подтверждено справкой о внедрении в учебный процесс.

Наиболее существенные положения и результаты исследования опубликованы в 5 научных трудах общим объемом 7,7 п.л., из них 2 статьи в изданиях, рекомендованных ВАК.

Структура работы. Работа имеет следующую структуру, определенную логикой исследования и совокупностью решаемых в нем задач:

Введение

Глава 1. Теоретический анализ платности лесопользования

1.1. Государственное регулирование лесопользования и экономическая оценка лесных ресурсов как основа их платности

1.2. Экономическое содержание платежей в бюджет за пользование лесными ресурсами

1.3. Зарубежный опыт государственного регулирования и платности лесопользования

Глава 2. Организация и функционирование системы платности лесных ресурсов

2.1. Действующая система платежей в бюджет за лесные ресурсы

2.2. Проблемы взимания платежей за лесопользование

Глава 3. Совершенствование системы платежей в бюджет за пользование лесными ресурсами

3.1. Формирование рентного механизма налогообложения заготовки древесины на корню и сверхприбыли от ее первичной переработки

3.2. Построение эффективного механизма изъятия в бюджет ценовой ренты при экспорте древесины и продуктов ее первичной переработки

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Полученные в диссертационном исследовании научные результаты, основные идеи, положения и выводы нашли отражение в трех группах проблем.

Первая группа проблем посвящена теоретическому анализу платности лесных ресурсов во взаимосвязи с государственной лесной политикой и экономической оценкой лесных ресурсов.

Исследование начинается с определения и уточнения понятийного аппарата, субъектов, целей, задач, принципов и направлений реализации государственной

лесной политики, поскольку важнейшим ее элементом и, одновременно, инструментом финансового регулирования выступает платность лесных ресурсов.

Государственное регулирование лесопользования непосредственно связано с экономической оценкой лесных ресурсов – денежным выражением их общественной ценности. Экономическая оценка лесных ресурсов играет двоякую роль: 1) на ее основе формируется рынок лесных ресурсов и создается экономический механизм рационального лесопользования; 2) на ее основе определяется размер платежей в бюджет за пользование лесными ресурсами. В виду важности этой проблемы, в работе определены особенности экономической оценки лесных ресурсов, связанные с воспроизводственной спецификой лесных ресурсов (возобновляемость, длительный период роста лесных насаждений и т.д.), многообразием видов лесопользования, различием лесных участков по запасам древесины, ее качественным характеристикам, географическим и природно-климатическим условиям.

Платежи в бюджет за лесопользование составляют фискальную оценку лесных ресурсов, или их минимальную цену для государства как собственника лесного фонда. В этой связи дополнительно обоснована взаимосвязь платности лесопользования с лесной рентой, образующейся под влиянием названных выше факторов. Платежи за лесные ресурсы должны быть нацелены на изъятие в бюджет большей части незаработанного лесопользователями рентного дохода. Отсюда, возникает проблема выделения этого дохода из общей рыночной цены лесных ресурсов. Для решения этой проблемы в работе предложен общий подход к определению лесной ренты путем вычета из выручки от реализации лесной продукции текущих и инвестиционных расходов, процентного дохода на вложенный в лесные ресурсы капитал, нормативной прибыли и уплаченных налогов. При этом обосновывается вывод о том, что в силу диспаритета цен рентный доход может возникать не только у непосредственных лесопользователей (лесозаготовителей), но и у производителей продукции лесопереработки (деревопереработки), а также у экспортеров лесной продукции в виде ценовой ренты (разницы между мировыми и внутренними ценами).

Полученные в работе результаты исследования позволили сформулировать основные приоритетные направления развития платности лесопользования: перенастройка механизма платности на рентоориентированные налоговые формы и методы; более полный учет в фискальной оценке лесных ресурсов затрат на воспроизводство, охрану и защиту лесного фонда; повышение роли лесных платежей в целевом финансировании мероприятий по воспроизводству лесосырьевой базы, в стимулировании рационального использования лесных ресурсов путем создания условий для более глубокой переработки сырой древесины.

Большое внимание в диссертации уделяется обоснованию налоговой сущности (природы) лесных платежей, за исключением арендной платы за пользование лесными участками. Сейчас эти платежи регламентируются исключительно нормами Лесного кодекса РФ и нормативными актами в области лесопользования. Налоговая природа платы за древесину, отпускаемую на корню, обосновывается с различных позиций: с содержательной, фискальной, контрольно-регулятивной и других точек зрения.

Во-первых, лесной налог планировалось ввести в Налоговом кодексе РФ взамен действующей тогда платы за древесину, отпускаемую на корню, однако этот налог так и не был введен и с 1 января 2005 г. исключен из перечня федеральных налогов и сборов. Аналогичные действия были предприняты в отношении таможенных пошлин, которые, по убеждению автора, также имеют налоговую природу (являются разновидностью налоговых сборов). Лесной налог был заявлен и в первоначальном проекте Концепции развития лесного хозяйства Российской Федерации на 2003-2010 гг., разработанной Министерством природных ресурсов РФ, но при ее обсуждении в Правительстве РФ победили силы, которых устраивало существующее в лесной отрасли положение дел (зависимый ведомственный контроль, наличие многочисленных подзаконных актов и возможностей для уклонения от уплаты и занижения лесных платежей).

Во-вторых, по большому счету, нет принципиальных различий по экономическому содержанию между водным налогом, налогом на добычу полезных ископаемых и платой за древесину, отпускаемую на корню, но первые два из названных платежей за природные ресурсы названы налоговыми платежами, а плата за древесину – неналоговым платежом. Такая ситуация противоречит всякой логике: у платы за древесину на корню есть все основные элементы налогообложения (плательщики, объект обложения, база, ставки, порядок исчисления, сроки уплаты), есть аналогичные налоговые платежи за пользование природными ресурсами, но рассматриваемый платеж признается неналоговым.

В-третьих, выведение платности лесопользования из-под независимого налогового контроля и передача функций администрирования исключительно в область взаимозависимых ведомственных структур вряд ли будет способствовать повышению эффективности контроля за сбором платежей в бюджет и рациональным лесопользованием. До сих пор суммарные поступления лесных платежей не превышают 0,4% доходов федерального бюджета.

В-четвертых, неналоговый статус платы за заготовку древесины на корню не позволяет в полной мере встроить рентный механизм в действующую систему платности. Рентная составляющая платы перекладывается лесозаготовителем на потребителей сырой древесины и далее по цепочке – на конечных потребителей. Только налоговый механизм можно настроить на изъятие лесной ренты из доходов (прибыли) тех лиц, у которых она образуется.

Названные и другие основания, в том числе зарубежный опыт некоторых лесных стран, являются достаточными для того, чтобы сделать вывод о необходимости разработки рентных налоговых механизмов налогообложения лесопользования, особенно при осуществлении таких видов деятельности, как заготовка необработанной древесины на корню и производство продукции ее первичной переработки.

Вторая группа проблем связана с анализом действующей в России системы платности лесопользования, выявлением ее "узких" мест и разработкой авторской системы платежей в бюджет за пользование лесными ресурсами.

Проведенный в работе анализ действующего порядка исчисления и уплаты платежей за лесопользование позволил выявить его недостатки и сделать ряд вы-

водов и рекомендаций, тесно связанных с эффективностью реализации принципа платности в России.

Во-первых, обоснован вывод о преждевременности и нецелесообразности с фискальной и лесоохранной позиций предоставления арендаторам лесных участков права их передачи в субаренду и использования арендованных участков в качестве залога как недвижимое имущество. Законодатель, видимо, забыл о том, что арендованные лесные участки являются собственностью государства (максимальный срок их аренды 49 лет) и что в случае неплатежеспособности арендатора предмет залога должен перейти в собственность кредитора, а субаренда несет в себе опасность хищнического использования лесных угодий (вырубки леса без его должного восстановления и охраны).

Во-вторых, сделан вывод о чрезмерной загруженности порядка исчисления платы за древесину, отпускаемую на корню, многочисленными корректирующими и поправочными коэффициентами (порядка десяти групп). Это усложняет контроль фискальных органов за правильностью расчета сумм платежей, снижает его эффективность и создает почву для противоправных действий и бездействий (в том числе коррупционного характера) со стороны и плательщиков, и контролирующих органов и ведомств (взаимозависимость любого ведомственного контроля – известный факт).

В-третьих, учитывая опыт отдельных зарубежных стран и неэффективность принимаемых в России мер борьбы с незаконными рубками древесины (это четверть всей заготовленной древесины), большая часть которой вывозится за рубеж без уплаты в бюджет каких-либо налогов и платежей, в работе предложено ввести государственную монополию на экспорт древесного сырья и продуктов его первичной переработки путем создания государственной лесной корпорации и передачи ей функций экспорта названных товаров. При этом предлагается два варианта реализации такой монополии: 1) полный запрет вывоза за рубеж древесины и первичных лесоматериалов из нее для иных, кроме госкорпорации, юридических и физических лиц ("жесткий" вариант); 2) применение повышенных в несколько раз ставок таможенных пошлин при вывозе древесины (лесоматериалов) за рубеж, минуя государственную лесную корпорацию (более "мягкий" вариант, но таящий в себе опасность незаконных сделок между продавцами и должностными лицами госкорпорации).

В-четвертых, в работе предложены конкретные пути построения эффективной системы платежей за пользование лесными ресурсами: переход к налоговому механизму платности лесопользования; изъятие через эти механизмы лесной природной и ценовой ренты непосредственно из доходов (прибыли) тех лиц, у которых она образуется (исключение возможности переложения рентного платежа через цены на потребителей сырой древесины и лесоматериалов из нее); ориентация системы платности лесопользования на глубокую переработку древесного сырья; упрощение порядка исчисления платы (налога) за заготовку древесины на корню при сохранении ее способности аккумулировать в бюджет рентный доход.

Завершается исследование второй группы проблем предложением системы платежей в бюджет за лесопользование, принципиально отличающейся от дейст-

вующей системы платности, установленной Лесным кодексом РФ. Предлагаемая система включает в себя как налоговые, так и неналоговые платежи:

1) налог на заготовку древесины на корню (НЗД), ориентированный на изъятие природной лесной ренты у лесозаготовителей;

2) налог на сверхприбыль от первичной переработки сырой древесины (налог на сверхприбыль от переработки древесины), имеющий целью изъятие большей части рентного дохода у производителей первичных лесоматериалов из сырой древесины;

3) сбор за иные (кроме заготовки древесины на корню) виды лесопользования (лесной сбор);

4) арендная плата за пользование лесными участками и другие неналоговые платежи (например, при проведении лесных аукционов);

5) экспортные (вывозные) таможенные пошлины на сырую древесину и лесоматериалы ее первичной переработки, направленные на изъятие в бюджет большей части ценовой ренты.

Из перечисленных платежей целесообразно сохранить действующий в соответствии с Лесным кодексом РФ порядок исчисления и уплаты в бюджет сбора за иные виды лесопользования (заготовка живицы, других вторичных лесных ресурсов, дикорастущих ягод, грибов, плодов, древесных соков и лекарственно-технического сырья, сенокошение, использование лесных участков под пастбища и т.д.), а также арендной платы за пользование лесными участками. Администрирование этих платежей также должно остаться за Рослесхозом и уполномоченными органами исполнительной власти.

С целью качественного решения проблемы воспроизводства и охраны лесосырьевой базы (эта деятельность должна осуществляться преимущественно централизованно и профессионалами, а не любыми лесопользователями, как это предусмотрено Лесным кодексом РФ) в работе предложено создать в составе федерального бюджета целевой Фонд воспроизводства, охраны и защиты лесных ресурсов. Он должен формироваться за счет всех названных выше лесных налоговых и неналоговых платежей в бюджет, а также средств (отчислений) организаций лесопромышленного комплекса и бюджетных средств (при недостаточности всех других источников). Предлагаемая форма финансирования воспроизводства, охраны и защиты лесов позволит создать условия для обеспечения в будущем стабильности поступлений в бюджет налогов и платежей от организаций лесопромышленного комплекса.

Третья группа проблем посвящена непосредственной разработке налоговых механизмов рентного налогообложения лесозаготовителей, производителей продукции первичной переработки сырой древесины и экспортеров лесной продукции.

Исследование в рамках данной группы проблем начинается с разработки рентного механизма взимания налога на заготовку древесины на корню (НЗД) по всем основным элементам налогообложения.

Налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие заготовку древесины на корню (сырой древесины). *Объектом налогообложения* выступает заготовка древесины, отпускаемой на корню, а

налоговой базой – объем заготовленной древесины на корню в кубических метрах. Налоговым периодом признается календарный год, а отчетным периодом – квартал.

Наиболее трудоемкой является процедура определения налоговых ставок НЗД. Предлагается применять два вида налоговых ставок: минимальные (базовые) ставки (по аналогии с Лесным кодексом РФ) и расчетные ставки, устанавливаемые в абсолютных суммах на 1 куб. м заготовленной древесины.

Минимальные ставки дифференцируются по группам лесных пород, размерам заготовленной древесины (крупная, средняя, мелкая) и лесотаксовым разрядам с учетом отдаленности места рубки от погрузочного пункта.

Эти (минимальные) ставки являются базовыми для исчисления конкретных расчетных ставок, размер которых определяется путем корректировки минимальных ставок на коэффициенты, учитывающие различные условия лесозаготовки.

Минимальные налоговые ставки определяются по следующей формуле:

$$НСм = \frac{Цп}{(1 + Рн : 100)} - 3п,$$

где: $НСм$ – минимальная ставка НЗД определенного лесотаксового района; $Цп$ – прогнозная рыночная цена 1 куб. м необработанной древесины определенной породы и категории крупности; $3п$ – прогнозные затраты на производство (себестоимость заготовки) 1 куб. м древесины в разрезе пород, категорий крупности и лесотаксовых разрядов; $Рн$ – нормативная (нормальная) рентабельность затрат на заготовку древесины (или рентабельность капитала).

Если минимальная ставка НЗД по какому-либо лесотаксовому району, рассчитанная по этой формуле, будет составлять меньше 5% рыночной цены или вообще примет отрицательное значение, то применяется упрощенный ее расчет (определяется средняя для обезличенного куб. м древесины на корню ставка по лесотаксовому району на основе прогнозных цены и себестоимости, а затем эта ставка дифференцируется по породам, категориям крупности и лесотаксовым разрядам путем использования специальных коэффициентов). Более того, упрощенный вариант установления минимальных ставок НЗД может быть использован на первом этапе введения данного налога в действие.

Минимальные ставки ежегодно индексируются федеральным законом о федеральном бюджете на очередной бюджетный год.

Установленные таким образом (базовым или упрощенным методами) минимальные ставки НЗД будут обеспечивать относительную равновыгодность заготовки и вывоза древесины на корню независимо от ее породы, крупности и расстояния до погрузочного пункта.

Расчетные налоговые ставки НЗД определяются путем корректировки минимальных (базовых) ставок на коэффициенты, учитывающие природные и иные факторы (условия), наличие которых приводит к образованию у лесозаготовителей дифференциального рентного дохода, а также коэффициенты, играющие экологическую роль. Эти коэффициенты делятся на три группы: 1) K_m – коэффициент, учитывающий тип породы (основная и неосновная лесная порода) в разрезе субъектов РФ; 2) K_p – коэффициент, учитывающий рельеф лесного участка; 3) K_n – коэффициенты, учитывающие степень повреждения древесины на корню вредными

организмами, ветром, пожаром и другими стихийными бедствиями (если налогоплательщик не производит вырубку поврежденной древесины, то коэффициент K_n принимается равным 1).

Таким образом, расчетная ставка (ставки) НЗД определяются по формуле:

$$PC = H_{Cm} \times K_m \times K_p \times K_n,$$

где: PC – расчетная ставка НЗД в отношении 1 куб. м необработанной древесины на корню конкретных пород, крупности и лесотаксовых разрядов; H_{Cm} – минимальная налоговая ставка на 1 куб. м необработанной древесины на корню соответствующих пород, крупности и лесотаксовых разрядов.

Порядок исчисления и уплаты НЗД. Сумма налога исчисляется по каждой породе древесины в отдельности с учетом ее крупности и лесотаксового разряда путем произведения налоговой базы на соответствующую расчетную ставку. Общая сумма НЗД представляет собой результат сложения сумм налога по заготовленным породам древесины, то есть:

$$\sum_{i=1}^n \text{НЗД}_i = \sum_{i=1}^n (\text{НБ} \times PC)_i = \sum_{i=1}^n (\text{НБ} \times H_{Cm} \times K_m \times K_p \times K_n)_i,$$

где: i – вид породы древесины определенной крупности, заготовленной в определенном лесотаксовом районе; НБ – налоговая база (куб. м заготовленной древесины i -ой породы); H_{Cm} и PC – значения минимальной и расчетной ставок для древесины i -ой породы определенной крупности, заготовленной в определенном лесотаксовом районе.

Для того, чтобы предотвратить переложение этого рентного налога лесозаготовителями на покупателей древесины через цены, необходимо напрямую увязать НЗД с финансовым результатом (прибылью, убытком) налогоплательщика – организации и налогом на прибыль, то есть данный налог должен уплачиваться непосредственно из прибыли лесозаготовителя, а не включаться в себестоимость заготовленной древесины.

Для реализации этого методологически важного положения можно использовать два подхода: 1) увеличивать на сумму исчисленного НЗД предстоящий к уплате за отчетный период налог на прибыль организаций (то есть уплачивать НЗД одновременно и в составе налога на прибыль организаций с выделением сумм НЗД отдельной строкой в качестве самостоятельного платежа). Это потребует внесения соответствующих изменений в главу 25 НК РФ, в части, касающейся порядка уплаты налога на прибыль организаций, а также изменений в бухгалтерском учете; 2) уплачивать НЗД без привязки к налогу на прибыль непосредственно из прибыли, остающейся после уплаты организацией налога на прибыль, что также потребует определенных изменений в бухгалтерском учете.

Выбор наиболее приемлемого варианта уплаты НЗД остается за ФНС России, Минфином России и законодателями.

Аналогичные подходы (без отнесения налога на затраты) применимы к уплате НЗД лесозаготовителями – индивидуальными предпринимателями, перешедшими на упрощенную систему налогообложения, то есть они должны уплачивать его в составе единого налога (путем увеличения последнего на сумму НЗД с выделением отдельной строкой) либо уплачивать НЗД из дохода, остающегося после уплаты единого налога.

Налоговые льготы устанавливаются в отношении древесины, заготавливаемой: лесхозами при проведении рубок промежуточного пользования и в процессе осуществления других лесохозяйственных работ и лесоустройстве; при проведении рубок для выполнения научно-исследовательских и проектных работ для нужд лесного хозяйства; а также при рубке защитных лесов.

Предлагаемый в работе механизм рентного налогообложения заготовки древесины максимально приближен к проекту главы Налогового кодекса РФ "Налог на заготовку древесины на корню".

В диссертации разработан рентный механизм исчисления и уплаты налога на сверхприбыль от первичной переработки сырой древесины (НСПД) по основным элементам налогообложения.

НСПД имеет целью изъятие в бюджет незаработанного рентного дохода у организаций, осуществляющих первичную переработку необработанной (сырой) древесины.

Под первичной переработкой сырой древесины понимается: снятие с нее коры, распил или раскол древесины вдоль, разделение ее на слои, лущение древесины, ее строгание и шлифование, изготовление из круглой древесины брусьев или шпона.

Введение НСПД не отменяет взимание с его плательщиков налога на прибыль организаций. Используемый в механизме налогообложения показатель рентабельности определяется как отношение (в процентах) прибыли от реализации лесоматериалов, произведенных в результате первичной переработки сырой древесины, к выручке от их реализации. Налогоплательщики, осуществляющие также иные виды деятельности, обязаны вести отдельный учет доходов, расходов и прибыли от реализации названных лесоматериалов.

Налогоплательщиками НСПД являются организации, осуществляющие производство и реализацию лесоматериалов первичной переработки сырой древесины. *Объектом налогообложения* выступает сверхприбыль, полученная от реализации указанных лесоматериалов (в дальнейшем – продукция деревопереработки) на территории РФ и за ее пределами. Названная сверхприбыль представляет собой результат вычета из дохода (выручки) от реализации продукции деревопереработки сверх нормативной рентабельности установленных расходов.

Нормативную рентабельность (отношение общей прибыли от реализации продуктов деревопереработки к выручке от их реализации) рекомендуется принимать в размере аналогичного показателя средней рентабельности по промышленности в целом или среднеотраслевой рентабельности в лесоперерабатывающем комплексе (выбор варианта оставляется за Правительством РФ и законодателями).

Прибыль от реализации продукции деревопереработки, исчисленная в пределах не выше нормативной рентабельности (в размере – 12%), не является объектом налогообложения НСПД, а подлежит обложению налогом на прибыль организаций на общих основаниях в соответствии с главой 25 НК РФ.

Налоговая база по НСПД. Налоговая база определяется как денежное выражение сверхприбыли от реализации продукции деревопереработки. Сверхприбыль принимается равной доходам от реализации продукции деревопереработки, уменьшенным на подлежащие вычетам расходы на производство и реализацию

продукции деревопереработки, а также на сумму прибыли, соответствующую рентабельности, принятой для целей налогообложения в качестве нормативной.

К доходам для целей налогообложения относится выручка от реализации продукции деревопереработки как на территории РФ, так и при ее вывозе в режиме экспорта.

Не учитываются при расчете налоговой базы доходы от иных видов деятельности, в отношении которых налогоплательщики уплачивают установленные НК РФ налоги и сборы, денежные средства и другое имущество (в том числе права), полученные от других лиц в порядке предварительной оплаты продукции деревопереработки, налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начислений.

Расходами для целей налогообложения НСПД признаются документально подтвержденные и экономически обоснованные затраты, произведенные налогоплательщиком и признаваемые в качестве расходов, связанных с производством и реализацией, по налогу на прибыль организаций 25 главой НК РФ, ст. 252 – 264.

Если за налоговый (отчетный) период сумма указанных расходов будет больше суммы указанных доходов, уменьшенных на нормативную прибыль, за тот же период, то налоговая база принимается равной нулю.

Налоговым периодом является календарный год, а отчетными периодами – первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговые ставки НСПД. Для налогообложения применяется прогрессивная шкала налоговых ставок от 30% до 90%, дифференцированная по уровню сверхнормативной рентабельности. Один из возможных вариантов шкалы налоговых ставок может иметь следующие параметры, представленные в таблице:

Таблица. Размеры налоговых ставок в зависимости от уровня рентабельности

Рентабельность (процентное отношение общей прибыли от реализации продукции деревопереработки к выручке от ее реализации)	Налоговая ставка (в % к сумме сверхприбыли)
1) от 12,1% до 30%	30%
2) от 30,1% до 45%	45%
3) от 45,1% до 60%	60%
4) от 60,1% до 75%	75%
5) более 75,1%	90%

Возможны и другие варианты значений рентабельности и налоговых ставок, их дифференциации и прогрессии.

Порядок исчисления и уплаты НСПД. Сумма налога исчисляется налогоплательщиком как произведение налоговой базы за налоговый (отчетный) период.

Налог подлежит уплате по месту осуществления налогоплательщиком деятельности по производству продукции деревопереработки.

Сроки уплаты НСПД. Уплата налога по истечении отчетного и налогового периодов производится фактическими платежами в срок не позднее срока, установ-

ленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный (налоговый) период статьей 289 НК РФ.

Предложенные в работе механизмы налогообложения НЗД и НСПД по основным их элементам должны обеспечить баланс интересов государства, налогоплательщиков и общества в целом. Во-первых, с их помощью государство будет изымать в бюджет абсолютную ренту как собственник лесных ресурсов и незаработанную пользователями дифференциальную ренту на стадии первичного (сырьевого) лесопользования. Во-вторых, при обложении НСПД часть дифференциального рентного дохода (в предложенном в работе варианте шкалы налоговых ставок – не менее 30%) остается у налогоплательщиков, что сохраняет их заинтересованность в развитии и сокращении затрат. В-третьих, при поступлении предлагаемых к введению налоговых платежей в Фонд воспроизводства, охраны и защиты лесных ресурсов и рациональном использовании его средств можно сохранить леса для будущих поколений и решить ряд экологических проблем, не снижая, а наращивая объемы заготовки лесных ресурсов и других видов лесопользования.

Завершается исследование третьей группы проблем разработкой механизма взимания экспортных таможенных пошлин, ориентированных на изъятие в бюджет ценовой ренты при вывозе сырой древесины и продуктов (лесоматериалов) ее первичной переработки, по основным элементам обложения.

Экспорт древесины и продуктов ее первичной переработки являются наиболее рентабельными операциями по реализации лесного сырья. Однако, в настоящее время экспортные таможенные пошлины на древесину и продукты ее переработки не направлены на изъятие ценовой ренты (облагаются отходы – щепка и стружка – и, наоборот, не облагаются необработанные лесоматериалы). Ряд лесоматериалов, относящихся к первичной механической обработке сырой древесины, облагаются по ставке 0%, что противоречит политике ориентации лесопромышленного комплекса на глубокую переработку лесных ресурсов (наблюдаются следующие схемы ухода от уплаты таможенных пошлин на круглый лес: например, достаточно удалить кору с круглого леса или распилить его для того, чтобы освободиться от уплаты пошлины).

Для изъятия в бюджет ценовой (экспортной) ренты с лесозаготовительных организаций и организаций-экспортеров лесного сырья должны служить экспортные (вывозные) таможенные пошлины на сырую древесину и продукты ее первичной переработки (вывозные таможенные пошлины на древесное сырье).

Плательщиками вывозных таможенных пошлин на древесное сырье должны являться организации-экспортеры (производители и посредники) сырой древесины и продуктов ее первичной переработки, перемещающие названную продукцию через таможенную границу Российской Федерации. Объектом обложения являются соответственно сырая древесина и лесоматериалы ее первичной переработки.

Поскольку зачастую на практике недобросовестные экспортеры пытаются снизить таможенную стоимость с целью уменьшения экспортных платежей, поэтому целесообразно рассчитывать вывозные таможенные пошлины на древесное сырье исходя из мировых цен на аналогичное сырье.

Уполномоченные органы должны осуществлять мониторинг цен на сырую древесину определенных основных пород и продукты ее первичной переработки

(лесоматериалы), являющиеся наиболее распространенными экспортируемыми товарами, на мировых рынках лесного сырья в целях определения средней цены за период мониторинга. При этом за период мониторинга цен на древесину и продукты ее первичной переработки на мировых рынках лесного сырья можно взять три календарных месяца.

Налоговая база вывозных таможенных пошлин на древесное сырье должна представлять собой разницу между ценой, заявленной в декларации, т.е. таможенной стоимостью, (но не ниже средних мировых цен на данную продукцию, исчисленных за 3 месяца), средней внутренней ценой на данную продукцию и суммой уплаченных налога на заготовку древесины на корню и налога на сверхприбыль от лесопереработки, в том случае, если экспортируется переработанная древесина, то есть:

$$НБэ = \sum_{i=1}^n (ТСм - ВЦс) - НЗД - НСПД,$$

где: i – вид экспортируемой лесной продукции (сырая древесина, бревна, доски, брусья и т.д.); $ТСм$ – таможенная стоимость i -ой лесной продукции, заявленная в декларации, но не ниже средних мировых цен на данную продукцию; $ВЦс$ – внутренняя средняя цена на i -ую лесную продукцию; $НЗД$ – сумма уплаченного экспортером налога на заготовку древесины на корню; $НСПД$ – сумма уплаченного экспортером налога на сверхприбыль от переработки древесины (при экспорте лесоматериалов).

При этом возможны варианты, при которых: 1) $НСПД = 0$, в случае, если экспорт осуществляют организации, не занимающиеся непосредственно переработкой древесины, то есть либо они заготавливают древесину и экспортируют ее, либо они являются посредниками, которые экспортируют необработанную древесину, приобретенную у лесозаготовителей; 2) $НЗД = 0$, в случае, если экспорт осуществляют организации, не занимающиеся заготовкой древесины на корню, то есть либо они закупают древесину у лесозаготовителей и перерабатывают ее, либо они являются посредниками, которые экспортируют необработанную древесину, приобретенную у лесозаготовителей, как и при первом варианте.

С учетом отечественного и мирового опыта, ставку вывозных таможенных пошлин на древесное сырье, целесообразно установить в размере 80%.

Порядок исчисления. Сумма вывозных таможенных пошлин на древесное сырье, предназначенная к уплате в бюджет, будет определяться произведением налоговой базы на налоговую ставку.

$$\sum_{i=1}^n ТПдс = НБэ \times 80\%,$$

где: $ТПдс$ – вывозные таможенные пошлины на древесное сырье; $НБэ$ – налоговая база вывозных таможенных пошлин на древесное сырье.

Предложенный механизм изъятия в бюджет ценовой ренты при экспорте древесины и продуктов ее первичной переработки позволит выравнять условия деятельности заготовителей, производителей и продавцов древесины и необработанных лесоматериалов, реализующих названную продукцию на внутреннем и внеш-

10 2

нем рынке, а также стимулировать предприятия лесопромышленного комплекса на переход к более глубокой переработке древесины.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. *Иванов С.А.* Анализ действующей системы платности лесных ресурсов в России // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2009. № 28(4). (0,5 п.л.).
2. *Иванов С.А.* Государственная лесная политика: основные направления и роль в стимулировании рационального лесопользования // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2009. № 28(4). (0,5 п.л.).

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

3. *Иванов С.А.* Теоретический анализ платности лесопользования. - Саратов: СГСЭУ, 2007. (2,5 п.л.).
4. *Иванов С.А.* Развитие платности лесопользования в России. - Саратов: СГСЭУ, 2008. (3,3 п.л.).
5. *Иванов С.А.* Экономическое содержание и пути повышения эффективности платежей за пользование лесными ресурсами / В сб. науч. трудов: Финансы, налоги, кредит. Выпуск 5 /Под ред. канд. экон. наук, профессора В.В. Степаненко. - Саратов: СГСЭУ, 2009. (0,9 п.л.).